



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Mag. Natascha Kummer und Reinhold Haring über die Berufung der X. GmbH als RNF der Bw., vertreten durch Deloitte Tax WP GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 25. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch ADir Hermann Mörtl, vom 28. September 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 5/2009, 8/2009, 11/2009 und 2/2010 nach der am 3. April 2013 in Z, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, eine GmbH, die in einem Einkaufszentrum Geschäftslokale verpachtet, machte in den Voranmeldungszeiträumen 5/2009, 8/2009, 11/2009 und 2/2010 Vorsteuern ua für Errichtungskosten einer Autobahnanschlussstelle geltend.

Anlässlich einer **abgabenbehördlichen Prüfung** stellte das Finanzamt fest (Prüfungsbericht vom 27. Juli 2010), dass im Zuge der Errichtung einer Autobahnanschlussstelle (beinhaltend

die Autobahnauf- und abfahrten, Kreisverkehre, Verbindungsstraße und Brücke über die Autobahn) die Fa. A.GmbH. (A. GmbH) der Bw. ein Kostenbeitrag, bezeichnet als „Verkehrsbeitrag“, mit Umsatzsteuer verrechnet habe. Es handle sich um vier Rechnungen vom 4. Mai 2009, 3. August 2009, 5. November 2009 und 8. Februar 2010 mit einer ausgewiesenen Umsatzsteuer von jeweils 20.000 €, welche von der Bw. als Vorsteuer geltend gemacht worden sei.

Die Betriebsprüferin verwies darauf, dass nur der Empfänger der Leistung Vorsteuer abziehen könne und die Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers erbracht werden müsse. Leistungsempfänger sei, wer zivilrechtlich aus dem Vertragsverhältnis berechtigt oder verpflichtet sei, also in der Regel der Auftraggeber der Leistung. Nicht maßgebend sei, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht worden sei oder wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgelts belastet sei. Der Verkehrsbeitrag stelle sich als reiner Finanzierungsbeitrag dar. Die Bw. erhalte keine Berechtigung, die errichteten Straßen zu benützen, da es sich um öffentliche Straßen bzw. um Privatstraßen mit öffentlichen Verkehr handle, die ohnehin öffentlich nutzbar seien. Es handle sich nicht um einen umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch, sodass der Vorsteuerabzug zu versagen sei.

In der Folge ergingen **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide** vom 28. September 2010 für 5/2009, 8/2009, 11/2009 und 2/2010, in denen die von der A. GmbH in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge unter Hinweis auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht keine Berücksichtigung fanden.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten **Berufung** vom 25. Oktober 2010 beantragte die Bw. die Anerkennung der Vorsteuerbeträge und führte aus, dass die Bw. Eigentümerin der Bauphasen 1-2a des X in D. sei. Geschäftszweck sei die Verpachtung von Geschäftsflächen, die umsatzsteuerpflichtig erfolge. Die Bw. sei somit unternehmerisch tätig.

Am 15. Juni 2007 habe sich die Bw. gegenüber der A. GmbH vertraglich zu einer Kostenbeteiligung an der Herstellung einer zusätzlichen Anschlussstelle der Autobahn verpflichtet. Aufgrund dieses Vertrages habe die Bw. einen Verkehrsbeitrag von 448.000 € zuzüglich 20% USt an die A. GmbH für die Errichtung der Autobahnanschlussstelle zu bezahlen. Die Rechnungslegung an die Bw. sei in Form von vier Teilrechnungen á 100.000 € und einer Schlussrechnung von 48.000 € zuzüglich USt erfolgt.

Die zusätzliche Autobahnanschlussstelle verbessere die Erreichbarkeit des Einkaufszentrums, erhöhe die Attraktivität des Standortes und führe damit zu einer Wertsteigerung des Standortes. Bei Abschluss des Vertrages sei die Bw. daher davon ausgegangen, dass am

Standort aufgrund dieser verkehrsverbessernden Maßnahmen die Gesamtumsätze steigen werden und dies auch – nicht zuletzt aufgrund der teilweisen Umsatzabhängigkeit der Mieten – zu einer kontinuierlichen Steigerung der Pachteinnahmen der Bw. führen werde.

In rechtlicher Hinsicht sei den Ausführungen des Bp-Berichts entgegenzuhalten, dass die A. GmbH mit der Durchführung verkehrsverbessernder Maßnahmen, nämlich der Errichtung der Autobahnanschlussstelle, eine Leistung an die Bw. erbracht habe. Diese Leistung führe zu einem wirtschaftlichen Nutzen für die Bw. (*Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 14, *Achatz*, Umsatzsteuer und Schadenersatz [1992] 27f), da damit die Erreichbarkeit des Betriebsgebietes verbessert werde und es zu einer höheren Verkehrs- und Kundenfrequenz komme, was eine Steigerung des Verkehrswertes des Einkaufszentrums zur Folge habe.

Auch der umsatzsteuerliche Leistungsaustausch sei zu bejahen, denn die Leistung der A. GmbH an die Bw. erfolge gegen Entgelt. Der Verkehrsbeitrag sei damit die Gegenleistung für die Errichtung der Autobahnanschlussstelle. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes liege eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung vor (vgl. zB VwGH 14.4.1986, [84/15/0209](#)). Die Leistung der A. GmbH werde erbracht, um eine Gegenleistung zu erhalten und der Verkehrsbeitrag werde aufgewendet, um die Leistung zu erhalten (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 63). Aufgrund des Vertragsverhältnisses zwischen der A. GmbH und der Bw. sei die Leistung des Verkehrsbeitrages davon abhängig, dass die Autobahnanschlussstelle auch tatsächlich errichtet werde.

Die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug seien gegeben, da die Bw. Leistungsempfänger einer Leistung der A. GmbH sei, die für das Unternehmen der Bw. bezogen worden sei. Es sei entgegen den Ausführungen des Finanzamtes nicht entscheidend, dass der Bw. kein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut zugewendet worden sei und die Bw. auch keine Berechtigung zur Straßenbenutzung „eingekauft“ habe, sondern vielmehr komme es darauf an, dass der Bw. ein konkreter wirtschaftlicher Vorteil verschafft worden sei. Auch wenn es sich bei der Autobahnanschlussstelle um eine öffentliche Straße handle, sei diese im Grunde nicht für die Allgemeinheit gebaut, sondern habe ausschließlich für die Kunden und Zulieferer der Unternehmen im Betriebsgebiet Bedeutung. Ob sich der Grund und Boden, auf dem eine Autobahnanschlussstelle in ein Betriebsgebiet errichtet wird, im Eigentum der Unternehmer befindet, die die Straßenerrichtungskosten übernehmen, sei für den Vorsteuerabzug nicht maßgeblich (UFS 30.6.2008, RV/0603-L/07). Der Vorsteuerabzug sei auch einem Unternehmer, der aus betrieblichen Gründen die Kosten für die Verlegung einer Gemeindestraße getragen hat, zu gewähren (VwGH 16.12.2009, [2007/15/0176](#)). Auch im vorliegenden Fall sei das betriebliche Interesse an der Errichtung der Autobahnanschlussstelle entscheidend.

Die Tatsache, dass es sich bei der gegenständlichen Verkehrsfläche um eine öffentlich benutzbare Straße handle, schade daher nicht. Ein Vorsteuerabzug stehe vielmehr dann zu, wenn die Leistung für das Unternehmen bezogen worden sei. Die Leistung der A. GmbH diene nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten Zwecken des Unternehmens (*Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 84).

Die Leistung werde „für das Unternehmen“ erbracht bei einem wirtschaftlichen Zusammenhang der Leistung mit dem Unternehmen des Leistungsempfängers. Mit der Formulierung „für das Unternehmen“ in § 12 UStG sei dasselbe gemeint wie in § 4 Abs. 4 EStG mit „durch den Betrieb veranlasst“ (*Stadie*, in *Rau/Dürnwächter*, UStG-Kommentar, 140. Lfg., § 15 Tz 216). Es könne wohl nicht ernsthaft behauptet werden, die Bw. habe den Verkehrsbeitrag als bloßen freiwilligen Finanzierungsbeitrag geleistet und habe keinen Betriebsausgabenabzug für diese Zahlungen. Vielmehr seien die Zahlungen betrieblich veranlasst.

Die verkehrsverbessernde Maßnahme führe zu einer Wertsteigerung des Einkaufszentrums und dadurch zu einer Steigerung der Einnahmen aus der Vermietung der Geschäftsflächen, was sich positiv auf die unternehmerische Tätigkeit der Bw. auswirke. Es sei daher ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der empfangenen Leistung eindeutig gegeben.

Das Finanzamt verneine den umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch und unterstelle damit offenbar das Vorliegen eines nicht steuerbaren Zuschusses der Bw. an die A. GmbH. Nach der EuGH-Judikatur liege ein nicht steuerbarer Zuschuss nur dann vor, wenn er für ein Verhalten gewährt werde, das im öffentlichen Interesse liege und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukomme (EuGH 29.2.1996, Rs [C-215/94](#), *Mohr*, EuGH 18.12.1997, Rs C-384/95, *Landboden – Agrardienste*). Die Errichtung der Autobahnanschlussstelle liege primär im eigenbetrieblichen Interesse eines im Betriebsgebiet angesiedelten Unternehmens und habe für die Bw. einen wirtschaftlichen Nutzen.

Nach der Judikatur sei ein Zuschuss dann als Gegenleistung für eine Leistung an den Zuschussgeber zu qualifizieren, wenn der Zuschuss deshalb geleistet werde, damit und weil der Zuschussempfänger dem Zuschussgeber gegenüber eine Leistung erbringt. Es sei somit zu untersuchen, ob der Zuschussempfänger dem Zuschussgeber durch sein Verhalten einen Vorteil in seiner Eigenschaft als Verbraucher oder Beteiligter am Wirtschaftsleben verschafft habe. Für die Abgrenzung zwischen steuerbarem Leistungsaustausch und nicht steuerbarem Zuschuss sei von Bedeutung, in wessen Interesse und zu welchem Zweck die Zuschussgewährung erfolgt sei. Die Grenze zwischen nicht steuerbarem Zuschuss und einem steuerbaren Leistungsaustausch werde dort überschritten, wo der „Subventionsgeber“ seine Leistung an Bedingungen knüpfe, deren Erfüllung ihm selbst oder einem Dritten einen

speziellen Nutzen verschaffe, mag dieser auch im öffentlichen Interesse liegen, und der Empfänger diese Bedingungen erfülle (vgl UStR Rz 27).

Im konkreten Fall liege der spezielle Nutzen in der Verbesserung der verkehrstechnischen Erschließung des Betriebsgebietes und werde das Entgelt ausschließlich dafür und nur deswegen bezahlt, damit eine höhere Verkehrs- und Kundenfrequenz ermöglicht werde und somit eine Wertsteigerung des Einkaufszentrums erfolge. Die Zahlung sei daher nicht als bloßer Zuschuss, sondern nur unter der Voraussetzung der Erbringung der Baumaßnahmen erfolgt.

Der Verkehrsbeitrag sei daher eine Gegenleistung der Bw. für eine Leistung der A. GmbH. an die Bw. Die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug seien erfüllt, da ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der empfangenen Leistung und der eigenen unternehmerischen Tätigkeit der Bw. gegeben sei.

In der am 3. April 2013 abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, dass der VwGH zwischen innerer Straße und öffentlicher Straße unterschieden habe (VwGH 25.10.2011, [2008/15/0299](#)). Im gegenständlichen Fall sei die Zufahrtsstraße ins Gewerbegebiet und nicht die Autobahnabfahrt selbst streitgegenständlich, daher müssten auch nach diesem Erkenntnis des VwGH Vorsteuern im beantragten Umfang zustehen.

Im Übrigen werde der Ansicht von *Krumenacker* im UFS-Journal gefolgt. Primär komme es auf das wirtschaftliche Interesse der Unternehmer und nicht auf die Frage, ob die Straße dem öffentlichen Verkehr diene, an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Die Geschäftstätigkeit der Bw. liegt in der Verpachtung von Geschäftsflächen in einem Einkaufszentrum. Zur besseren Erreichbarkeit des Wirtschaftsgebietes beidseits der Autobahn bzw. um Betriebserweiterungen und neue Betriebsansiedlungen zu ermöglichen, wurde eine zusätzliche Anschlussstelle an die Autobahn geschaffen. Die Fa. A. GmbH ließ zur Anbindung der Wirtschaftszone anschließend an die neue Autobahnauffahrt und –abfahrt zwei Kreisverkehre samt Verbindungsstraße und eine Brücke über die Autobahn errichten. Die Finanzierung erfolgte durch einmalige Verkehrsbeiträge der angesiedelten und sich ansiedelnden Unternehmer. So schrieb die Fa. A. GmbH auch der Bw. für die Errichtung der Anschlussstelle einen Verkehrsbeitrag von 448.000 € zuzüglich Umsatzsteuer vor, der in den

Jahren 2009 und 2010 in Teilbeträgen entrichtet wurde. Die Kostenvorschreibung beruht auf einem Vertrag der Bw. mit der Fa. A. GmbH vom 15. Juni/2. Juli 2007.

Die von der A. GmbH errichteten Verkehrsanlagen sind Privatstraßen, die dem öffentlichen Verkehr dienen. Die Straßengrundstücke – mit Ausnahme der Autobahnbrücke – befanden sich im privaten Eigentum Dritter und wurden in der Folge von der Fa. A. erworben (siehe auch UFS 16.4.2013, RV/2783-W/11).

Unbestritten steht fest, dass die neue Infrastruktur der Wirtschaftszone dient und durch die Erhöhung der Verkehrsfrequenz zu einer Wertsteigerung der Geschäftsflächen beigetragen hat.

Strittig ist, ob die mit Umsatzsteuerausweis vorgeschriebenen Verkehrsbeiträge die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Rechtsgrundlage:

Der Unternehmer kann gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) als Vorsteuer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Rechtliche Würdigung:

Für das Unternehmen ausgeführt gilt eine Leistung, wenn das leistungsempfangende Unternehmen aus dem der Leistung zugrunde liegenden schuldrechtlichen Vertragsverhältnis berechtigt oder verpflichtet ist. In der Regel gilt daher der Auftraggeber der Leistung als Leistungsempfänger (Ausnahmen: § 12 Abs 2 Z 3, Z 4 und § 13 Abs 2 UStG 1994). Auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt (den eigentlich Begünstigten bzw Beschweren der Leistung) wird nicht Rücksicht genommen. Dies wird durch die expliziten Sonderregelungen in Z 3 und Z 4 offensichtlich (*Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.04 § 12 Rz. 87 ff, *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 72).

Der Unternehmer kann daher Vorsteuerbeträge nur abziehen, wenn die zugrunde liegende Leistung "für sein Unternehmen" ausgeführt worden ist. Es kann daher

- nur derjenige die Vorsteuer abziehen, der Empfänger der Leistung ist und
- die Leistung muss für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers erbracht worden sein.

Die Bw. ist in Hinblick auf die Verpachtung von Geschäftslokalen Unternehmerin. Die Fa. A. GmbH hat an die Bw. wie an die anderen angesiedelten Unternehmer eine Leistung erbracht, die darin besteht, dass den Liegenschaftseigentümern im Wirtschaftsgebiet die Möglichkeit

eingräumt wird, über die neue Verbindungsstraße auf die Grundstücke zuzufahren. Die A. erbringt mit der Zurverfügungstellung und Erhaltung der Infrastruktur eine Tätigkeit gegen Entgelt. Sie ist ebenfalls unternehmerisch tätig.

Der Verkehrsbeitrag beruht auf einem Vertrag mit der A. GmbH, in dem ein einmaliger Kostenbeitrag zur Errichtung einer zusätzlichen Autobahnabfahrt, die wesentlich der Wirtschaftszone dienen soll, vereinbart ist. Die Bw. verpflichtet sich zur Leistung eines Verkehrsbeitrages von 448.000 € zzgl USt nach Baubeginn.

Die Bw. ist aus diesem Vertrag berechtigt bzw. verpflichtet und ist somit als Leistungsempfängerin anzusehen.

Der Umstand, dass der erste Teilbetrag des Verkehrsbeitrages erst nach Beginn der Bautätigkeit zu zahlen war und somit von einer tatsächlichen Leistungserbringung der A. GmbH abhängig war, spricht ebenfalls für ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung.

Auch die Vereinbarung in Punkt 3.2 des Vertrages, wonach der Bw. das Recht zukommt, eigene Wünsche in das Bauprojekt einzubringen, lässt den Schluss zu, dass die Bw. nicht nur Kostenträgerin, sondern Empfängerin der Leistung ist.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass wegen der allgemeinen Nutzbarkeit der neu errichteten Anschlussstelle die A. GmbH an die Bw. und die anderen angesiedelten Unternehmer keine Leistungen erbracht habe, kommt keine Berechtigung zu. Die Tatsache, dass die Anbindung an die Autobahn auch andere Personen befahren können, steht einer Leistungsbeziehung zwischen der A. GmbH und der Bw. nicht entgegen. Die Bw. ist an der Leistung der A. GmbH gerade deshalb interessiert, weil sie die Nutzung der neuen Zufahrt ihren Pächtern und deren Kunden, Lieferanten etc. zur Verfügung stellen will.

Der sich aus der besseren Erreichbarkeit und der Erhöhung der Kundenfrequenz ergebende wirtschaftliche Vorteil für die Bw. liegt auf der Hand. Nur bei entsprechender Kundenfrequenz ist die Vermietung der Geschäftsflächen auch in Zukunft gesichert. Darüber hinaus war der neue Autobahnanschluss Voraussetzung für die Erweiterung der Geschäftsflächen. Auch die gleichzeitig mittels Brücke geschaffene Verbindung der beiden Wirtschaftszonen beidseits der Autobahn kam allen angesiedelten Unternehmern zu Gute.

Es ist darauf zu verweisen, dass die Anschlussstelle zwar allgemein befahrbar ist, jedoch praktisch ausschließlich den Wirtschaftszonen beiderseits der Autobahn dient. Die Zufahrt bspw. zu den benachbarten Gemeinden erfolgt ohne Querung des Gewerbegebietes auf direktem Weg über den nahe gelegenen, schon bestehenden Autobahnanschluss.

Für einen Leistungsaustausch mit einem speziellen Nutzen für die Bw. spricht nicht zuletzt, dass Unternehmer in der Regel nur bei Erwartung eines wirtschaftlichen Vorteils zu finanziellen Aufwendungen bereit sind.

Da die Bw. als Leistungsempfängerin anzusehen ist, kommt eine Qualifizierung des Verkehrsbeitrages als Zahlung von dritter Seite iSd § 4 Abs. 2 Z 2 UStG für eine Werklieferung des Straßenbauwerks an den Eigentümer des Straßengrundes nicht in Betracht. Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.10.2011, [2008/15/0299](#)), wonach Beiträge der Anrainer als Zahlung von dritter Seite für die Zuwendung einer Verkehrsanbindung an die öffentliche Hand zu betrachten sind, ist auf den vorliegende Fall nicht anwendbar. Die Fa. A. GmbH hat die von ihr errichtete Infrastruktur nicht an die öffentliche Hand oder an private Liegenschaftseigentümer übertragen. Die Verkehrsanlagen sind vielmehr als private Straßen in das wirtschaftliche Eigentum der Fa. A. GmbH übergegangen und werden von ihr zur Erzielung von Einnahmen durch Vorschreibung der Verkehrsbeiträge unternehmerisch genutzt (siehe UFS 16.4.2013, RV/2783-W/11).

Abschließend ist daher festzustellen, dass der Bw. für die entrichteten Teilbeträge des Verkehrsbeitrages die Vorsteuerabzugsberechtigung zukommt.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Berechnung der Umsatzsteuerfestsetzung:

	5/2009	8/2009	11/2009	2/2010
Gesamtbetrag steuerpflichtige Leistungen	926.819,99	1.066.330,50	800.843,95	717.675,15
20% USt	185.364,00	205.499,43	157.750,62	141.613,21
10% USt		3.883,33	1.209,09	960,91
Steuerschuld gem § 19	1.893,50	7.102,72	260,62	1.249,10
Summe USt	187.257,50	216.485,48	159.220,33	143.823,22
Vorsteuern	-89.319,90	-125.477,09	-91.698,93	63.630,02
VSt gem § 19, Art 19 und Art 25 Abs 5	-1.893,50	-7.102,72	-260,62	-1.249,10
Zahllast	96.044,10	83.905,67	67.260,78	78.944,10

Wien, am 17. April 2013